

Novas Práticas Contábeis Decorrentes da Adoção de Sistemas Integrados de Gestão (ERP): Um Estudo Sobre o Método de Contabilidade de Custos e Gerencial GPK – Grenzplankostenrechnung

ALEXANDRE SARAMELLI
UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

GILBERTO PEREZ
UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

ANA MARIA ROUX VALENTINI COELHO CESAR
UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI
UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

RESUMO

Na esteira da introdução no Brasil dos sistemas integrados de gestão (ERP), os profissionais receberam novas práticas contábeis em estado de arte por meio do módulo de controladoria do sistema ERP da SAP, em particular o método de Contabilidade de Custos e Gerencial GPK – *Grenzplankostenrechnung* e passaram a lidar com aspectos relacionados com a escola contábil alemã, estranha no Brasil. Realizou-se uma pesquisa de caráter qualitativo, exploratória e aplicada, com o objetivo de descobrir os impactos que o método estaria trazendo para os profissionais. Para a sua consecução efetuaram-se entrevistas em profundidade, mediante o uso de roteiro previamente elaborado e a análise dos dados coletados foi efetuada pelo emprego da análise de conteúdo, com triangulação. A pesquisa indicou que não houve avanços estritamente contábeis e há um favorecimento para a desfiguração dos conhecimentos, porém os profissionais desenvolveram um acurado saber-prático e demonstram que estão superando antigos problemas culturais que envolviam a profissão, com melhoria na relevância de seu trabalho. É necessária uma orientação e melhor difusão das teorias e dos contornos históricos que envolvem o método.

ABSTRACT

Following the ERP systems introduction in Brazil, professionals received new accounting practices in state of art through the controlling module of the SAP, in particular the cost and management accounting method GPK – *Grenzplankostenrechnung* and started to deal with aspects from the German Accounting School, strange in Brazil. A qualitative, exploratory and applied research was performed in order to discover the impact that the method would be bringing to the professionals, where it was performed in-depth interviews and content analysis with triangulation. The survey indicated that no strictly accounting progress was made and there is a tendency toward the disfigurement of knowledge, however professionals have developed an accurate practical knowledge and demonstrate that are bridging ancient cultural issues involving the profession, improving the relevance of their work. It is suggested that an orientation and better dissemination of theories and historical

contours surrounding the method is needed.

1. INTRODUÇÃO

No século passado, procurar formas para melhor produzir e manter condições para competir no mercado tornou-se uma preocupação permanente para os profissionais de todas as áreas, incluindo os profissionais da área contábil.

Embora muitas empresas sejam reconhecidas por serem verdadeiros laboratórios para a geração de novas tecnologias, promover um salto competitivo passou a ser em muitos casos a implantação de uma tecnologia estranha. Essa realidade exige que os profissionais lidem com a angústia que o desconhecido traz, gerando a necessidade de um esforço pessoal para adaptação. Essa é uma tendência atual e provavelmente continuará muito forte no futuro.

Nesse esforço, a partir de meados do século XX, computadores foram disponibilizados para as empresas que inicialmente utilizaram grandes máquinas ou *mainframes* para o processamento de dados, em trabalhos isolados. Logo, percebeu-se que seria necessário integrar as diversas áreas de uma empresa e surgiram sistemas integrados ERP ou *Enterprise Resources Planning* que segundo Hall (2001), e Davenport (1998) prometiam a integração entre as várias áreas de uma mesma empresa e tornaram-se imprescindíveis.

Os alemães deram uma contribuição muito relevante para a criação de sistemas integrados ou ERP. Segundo Muir e Kimbell (2008), na década de 1970 cinco ex-funcionários da IBM Alemanha previram a necessidade de integração das empresas e decidiram criar por conta própria uma empresa que veio a desenvolver o primeiro sistema integrado ERP, o sistema “SAP” *Systeme, Anwendungen und Produkte in der Datenverarbeitung*, que logo tornou-se um dos mais conhecidos e vendidos pacotes de sistemas ERP no planeta.

Segundo Souza e Zwicker (2003), os sistemas ERP’s embutem formas padronizadas de trabalhar, conhecidas como *best practices* ou melhores-práticas. Porém, mais do que formas padronizadas, segundo VandenBossche e Wortmann (2006), algumas vezes os sistemas ERP embutem métodos científicos inteiros, como as teorias do pesquisador alemão Eugen Schmalenbach, que foram usadas para o desenvolvimento dos atuais sistemas ERP.

Muir e Kimbell (2008) comentam que o sistema SAP incorporou várias melhores-práticas captadas ao longo do tempo por meio do relacionamento entre cliente e fornecedor, o que foi chamado de *SAP Best Practices*, as quais representariam atualmente todo o conhecimento de negócios disponível. Mais especificamente, pesquisadores como Sharman e Vikas (2004), Krumwiede e Suessmair (2005), Friedl, Kupper e Pedell (2005) descrevem que o sistema SAP incorporou também um método de contabilidade de custos e gerencial desenvolvido na década de 1950 por Hans-George Plaut, o método GPK – *Grenzplankostenrechnung* ou Contabilidade analítica e planejamento flexível de custos, que teve boa aceitação por profissionais da área contábil dos países de língua alemã.

Os profissionais de contabilidade receberam por meio do módulo de controladoria do sistema SAP, um repasse automático de tecnologias contábeis em estado de arte, desenvolvidas conforme a escola alemã mas que também incorporaram uma visão alemã sobre artefatos contábeis desenvolvidos pelos norte-americanos, como o custeio padrão e a margem de contribuição contábil. E mais recentemente, somou-se o método de custeio por atividades, ou método ABC.

Ao mesmo tempo, segundo pesquisadores ligados à Teoria Institucional como Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) e Scapens (2006), seria muito baixo o nível de profissionais da área de contabilidade que relatam a adoção de novas tecnologias. Segundo esses autores, o contador estaria tendo então um comportamento excessivamente conservador

face às novas tecnologias. Isso gera uma situação inquietante: Muitos profissionais estariam lidando com tecnologias em estado de arte, porém, não de forma plena e consciente ou talvez sem compreenderem a extensão que essas tecnologias representam.

A partir de meados da década de 1990, observou-se que os profissionais trabalharam sob um ambiente de muita expectativa no qual, se esperava que trabalhos de implantação fossem concluídos no menor prazo possível para que os benefícios fossem percebidos o quanto antes.

Nesse mesmo período, Segundo Pigatto e Lisboa (1999), os profissionais e acadêmicos brasileiros estavam sob uma notória influência da contabilidade desenvolvida nos países de língua inglesa, principalmente da contabilidade norte-americana, com pouco ou nenhum interesse para a escola alemã de contabilidade. Outro aspecto relevante é que a partir da maciça utilização dos sistemas e tecnologias de informação no mundo dos negócios, a contabilidade foi umas das áreas que mais se beneficiou com a implantação dessas ferramentas tecnológicas (O'BRIEN e MARAKAS, 2008).

Pelo que foi exposto, tornou-se relevante realizar um estudo para observar os impactos que o uso de novas tecnologias embutidas em sistemas ERP está provocando, em um nível local, sob o ponto de vista dos profissionais que estão usando essas novas tecnologias. Definiu-se, portanto, o seguinte problema de pesquisa: **O uso de sistemas ERP e, em especial, do sistema SAP, que se apóiam em teorias e práticas desenvolvidas em outros países que não o Brasil, influencia as práticas dos profissionais da área contábil que atuam no Brasil?**

Definiu-se que o tema SAP seria estudado em seu módulo de custeio – GPK. Como tal, definiu-se para este estudo o seguinte objetivo geral: verificar como o método de custeio GPK do ERP da SAP está sendo praticado pelos profissionais da área contábil que atuam no Brasil. Para se obter a resposta ao problema de pesquisa e atingir o objetivo geral definiram-se seis objetivos específicos, organizados em três categorias previamente estabelecidas: *Categoria 1. Quanto ao nível de conhecimento teórico sobre o método:* objetivo 1a: Verificar se os treinamentos e o conhecimento obtido de consultores e colegas possibilitam conhecer e interpretar conceitos, práticas e filosofias do método GPK; objetivo 1b: Verificar se o método GPK precisa de complementação ou combinação com outros métodos de contabilidade de custos e/ou outros artefatos de contabilidade gerencial; *Categoria 2. Quanto à atuação dos usuários como receptores da tecnologia:* objetivo 2a: Verificar como os usuários-chave de CO interagem com outros funcionários, consultores, colegas e gestores sobre os aspectos técnicos (contábeis e tecnológicos) envolvendo o método GPK; objetivo 2b: Verificar qual é a autonomia dos usuários-chave de CO na execução de suas atividades, na proposição de ações e na exposição de seu trabalho individual. *Categoria 3. Quanto aos efeitos decorrentes da utilização do método GPK:* objetivo 3a: Analisar impactos do uso do GPK; objetivo 3b: Avaliar o nível de satisfação dos usuários-chave do ponto de vista de uma ferramenta de trabalho.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico envolvendo o uso de sistemas ERP após a sua implantação é relativamente escasso. Da mesma forma, o referencial teórico envolvendo o método GPK em nível internacional também é muito escasso; apesar de alguns pesquisadores brasileiros como De Rocchi (2007), Carvalho e Tinoco (2005) e Mezzari (2007), terem referenciado o método, não foram encontradas pesquisas mais detalhadas sobre o método produzidas por autores brasileiros. Dessa forma, o referencial teórico deste artigo abordou aspectos históricos e teorias relacionadas, além de pesquisas disponíveis sobre o método GPK na Alemanha e Estados Unidos.

2.1 Os sistemas ERP e a satisfação com seu uso.

O'Brien e Marakas (2008), Anthony e Govindarajan (1998) e Laudon e Laudon (2004) explicam que um sistema de informações é um conjunto de pessoas e máquinas que captam, organizam e entregam informações que podem influenciar o comportamento dos agentes de uma empresa, onde esses agentes podem ser desde o presidente até os profissionais que estão nas hierarquias mais inferiores.

Para Hall (2001) e Muir e Kimbell (2008), os sistemas atualmente atuam em todas as áreas de uma empresa, e não apenas áreas que mais necessitam processar grande volume de dados, como por exemplo, as áreas trabalhista e de finanças. Em sua pesquisa sobre sistemas ERP, Decoster (2008) comenta que os sistemas ERP geralmente são vendidos em pacotes pré-

estabelecidos e adaptados para as condições específicas do cliente. Para isso, são estruturados por módulos ligados a um mesmo banco de dados central. Quanto à satisfação pelo uso de sistemas, Aguiar, Pace e Frezatti (2009) relatam que DeLone e McLean (1992) criaram no início da década de 1990 um modelo de satisfação dos usuários de sistemas muito simples, que foi relativamente bem aceito por vários anos.

Outros pesquisadores argumentaram que as dimensões do sucesso do sistema de informação de DeLone e McLean seriam insuficientes. Seddon (1997), por exemplo, propôs que a satisfação dos usuários somente sofreria modificações quando há uma mudança na qualidade do sistema ou das informações. Em 2002, DeLone e McLean (2002) revisaram o modelo que haviam criado e decidiram alterá-lo, incluindo uma terceira dimensão considerando a qualidade do serviço. O modelo revisado de DeLone e McLean (2002), que continuou a ter como uma característica a simplicidade, pode ser verificado na figura 1.

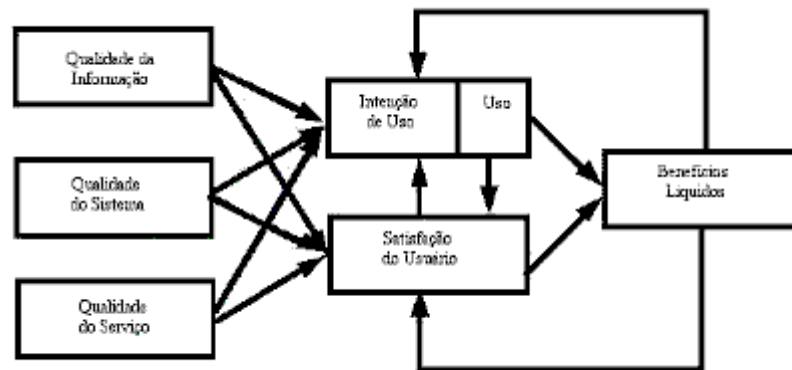


Figura 1: Dimensões do sucesso do sistema de informação revisado

Fonte: Adaptado de DeLone e McLean (2002).

2.2 Problemas relacionados com a adoção de sistemas ERP e seu uso pelos contadores.

Martins (2003) argumenta que qualquer sistema que for escolhido pela empresa sempre trará problemas de adaptação e resistências; argumenta que é muito complexa a tarefa de aproveitar um sistema em uma situação diferente daquela em que ele foi originalmente desenvolvido, como o uso em outra região ou outro país. Além disso, Martins (2003) também constata que: “O sucesso de um sistema de informações depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar.”

As pessoas reagem ao uso de sistemas; Fetzner e Freitas (2009) explicam que as pessoas, ao serem confrontadas a uma nova situação, agem conforme sua personalidade, experiências anteriores, momentos e expectativas. Para os autores, ao mesmo tempo em que para a pessoa que usa o sistema há uma racionalidade técnica, com que normalmente as implantações são conduzidas (essa pessoa) é confrontada com uma racionalidade reflexiva. Portanto, existe um processo de mudança que é coletivo, mas também individual, onde se torna fundamental a interação entre pessoas e o compartilhamento de descobertas.

Considerando essa questão, geralmente, nos trabalhos de implantações de sistemas ERP, alguns funcionários são escolhidos para participar de equipes com o nome de “usuário-

chave”; esses funcionários recebem um treinamento mais detalhado e após a implantação, segundo Liang et al. (2007) e Lima (2006), esses mesmos usuários-chave são convocados a treinar os demais funcionários. No entanto, segundo Markus e Tanis (2000), após a implantação de novos sistemas continua a haver melhorias constantes que poderiam ter a ajuda dos funcionários que não participaram das equipes de implantação. Mas isso nem sempre acontece e há a possibilidade dos usuários-chave saírem das empresas, deixando uma lacuna de conhecimento.

Considerando que a implantação de sistemas pode ter problemas relacionados à integração entre pessoas e à resistência ou não das mesmas para sua implantação, o uso de sistemas por contadores provavelmente não foge à regra. Deitos (2006) argumentou com base em Riccio e Peters (2001), que os contadores não estariam explorando de forma satisfatória os avanços da tecnologia porque estariam presos a uma condição cultural onde somente começariam a agir após o fechamento mensal. Mesmo tendo acesso a tecnologias avançadas, agiriam da mesma forma como se os trabalhos estivessem sendo feitos de uma forma manual. Além disso, segundo Johnson e Kaplan (1987), a valorização do ato de fornecer informações contábeis após as atividades já terem sido executadas teria um baixíssimo nível de relevância para fins gerenciais. Supõe-se, assim, que a adoção de sistemas envolva mudança de aspectos culturais relacionados ao exercício da profissão.

Outra questão que se pode destacar na adoção de sistemas integrados diz respeito à integração entre profissionais da área de Contabilidade e de Informática. Como Caglio (2002) afirma, para que os contadores prestem seus serviços num ambiente mais moderno, estes precisariam começar a incorporar conhecimentos de informática; por outro lado, os profissionais ligados à área de Tecnologia da Informação teriam que incorporar conhecimentos contábeis. A esse processo Caglio (2002) deu o nome de “hibridização”, discutindo o futuro do profissional contábil em face ao desenvolvimento das novas tecnologias.

Dentro desse conceito de “hibridização”, Hoffman et al. (2006) comentam que é muito importante o contato de pesquisadores e desenvolvedores para a difusão de novas tecnologias de informática, sendo que as próprias empresas desenvolvedoras teriam interesse nesses contatos porque facilitaria a aceitação de seus produtos e a inovação. Dessa forma, sugerem que se organizem eventos e encontros que facilitariam essa interação. No entanto, Porto de Albuquerque et al (2008) discute que esta tarefa de integração de interesses não é fácil; segundo sua ótica há um desalinhamento entre os profissionais mais técnicos, das Ciências da Computação, e os profissionais ligados a Ciências Sociais. Enquanto os primeiros não se interessavam pelos uso prático dos sistemas, os profissionais das áreas de Ciências Sociais não se interessariam por especificidades técnicas. Portanto, parece que este é um dos desafios que se impõem aos profissionais da área de Contabilidade.

2.3 Transferência de novas tecnologias e o saber-prático

Conforme já discutido, após a fase de implantação, com o sistema em ação, conforme Liang et al (2007), os usuários chave deveriam atuar como “multiplicadores” do conhecimento, repassando o que aprenderam, ou seja, o *Know How* ou o saber-prático acumulado durante os treinamentos, conversas com consultores e especialistas. No entanto, o ato de “repassar” ou “transferir” conhecimento não é uma atividade que possa ser realizada facilmente. Para Collins (2001), a transferência de saber-prático é uma atividade da mais alta complexidade e que exige cuidados. Uma pessoa, ao se ver na necessidade de transferir um conhecimento, pode não saber como fazer isso, talvez até porque “nem sabe que sabe”; além

disso, para Collins (2001), a transferência só ocorre se há aprendizagem.

Todavia, para que haja esse aprendizado, Parente (2006) propõe que se faz necessário analisar se existem na empresa, condicionantes estruturais que favoreçam ou impeçam o aprendizado. Sobre essa questão, Guzman e Machado (2006), com pesquisa sobre a “transferência” de saber-prático de funcionários experientes para novos funcionários, em uma empresa bio-farmacêutica, chegaram à conclusão de que a aprendizagem é relacionada à existência de um ambiente favorável para o aprendizado, o que é consonante com o proposto por Parente (2006).

Ainda sobre a questão de aprendizagem, Argyris e Schon (1976) já comentavam, há mais de três décadas atrás, que quando os funcionários se relacionam com as mudanças sem mudar as teorias em uso institucional, ocorre o que chamaram de mudança de “circuito único” ou *single loop learning*. Todavia, se há questionamentos e se os erros são corrigidos com uma reflexão às suas origens, ocorre o que chamaram de “circuito duplo” ou *double loop learning*. Este circuito duplo é que seria o responsável pela aprendizagem de fato.

2.4 O método de contabilidade de custos e gerencial GPK

Segundo De Rocchi (2007), Sharman e Vikas (2004), Krumwiede e Suessmair (2005), Friedl, Kupper e Pedell (2005), na década de 1950, Hans-Georg Plaut, um engenheiro automobilista desenvolveu o método GPK - *Grenzplankostenrechnung* - Contabilidade analítica e planejamento flexível de custos.

Segundo Plaut (2009) e Krumwiede e Suessmair (2005), Plaut com base em suas observações sobre os problemas contábil-gerenciais de um ponto de vista de profissional da área de engenharia de produção, combinou a teoria do Custeio Marginal de Eugen Schmalenbach - *Mengenkostenrechnung* (ou também conhecido como *Grenzkostenlehre*) de 1934, aos conceitos de Custeio Direto, de Jonathan Harris (1936) e aos conceitos de autores norte-americanos sobre o Custeio Padrão. De acordo com Sharman e Vikas (2004), Plaut procurou Wolfgang Kilger, um acadêmico da área de contabilidade de custos, que documentou as suas impressões práticas e as transformou em teoria. Esse trabalho deu origem ao livro *“Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung”* e posteriormente fortaleceu-se como uma metodologia para análise de custo muito difundida nos países de língua alemã.

Segundo Plaut (2009), Hans-Georg Plaut tornou-se consultor empresarial de sucesso, sendo que para melhor atender aos seus clientes, precisaria de suporte de sistemas de informação. Passou a desenvolver *software* para utilização nos seus clientes, evoluiu para um sistema ERP e em 1980 foi convidado pela SAP da Alemanha a desenvolver o módulo de controladoria do sistema SAP, que foi desenvolvido de acordo com sua filosofia.

Sharman e Vikas (2004) comentaram que ao final da década de 1980, os norte-americanos, ao serem apresentados ao módulo de controladoria do sistema SAP e seu método GPK, acabaram por não compreender o método e pediram para que incorporasse o custeio ABC, o que foi realizado, com uma interpretação dos alemães ao método ABC, o chamado método PK - *Prozesskostenrechnung* ou PCA - *process cost accounting* - Contabilidade de custos por processos.

Para Kilger, Pampel e Vikas (2004), atuais responsáveis pelas atualizações do livro *“Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung”*, o método GPK, ao qual eles denominam simplificada de custeio marginal, seria um custo padrão que separa os custos entre custos fixos e custos proporcionais. O Custeio Marginal então é um método sofisticado para planejar e monitorar os custos gerados pelos critérios de rateio dos fatores de

produção que estão à disposição da empresa. Eventuais flutuações de custos já seriam previstas e consideradas nas análises.

Para entender melhor a definição de Kilger, Pampel e Vikas (2004), se faz necessário conhecer uma diferença de abordagem da contabilidade de custos alemã: Enquanto a literatura brasileira sobre contabilidade de custos separa os custos que ocorrem em uma empresa entre custos fixos e variáveis, como vemos em Martins (2003), os alemães costumam usar também outra separação, a de custos proporcionais. Segundo Plaut, Bonin e Vikas (1988), os custos variáveis são a totalidade dos custos, enquanto os custos proporcionais são os custos que variam conforme a produção, ou seja, o que conhecemos no Brasil como custo variável.

Friedl, Kupper e Pedell (2005) prepararam um esquema com a estrutura básica do método GPK, e uma comparação entre os métodos ABC e GPK, conforme a figura 2:

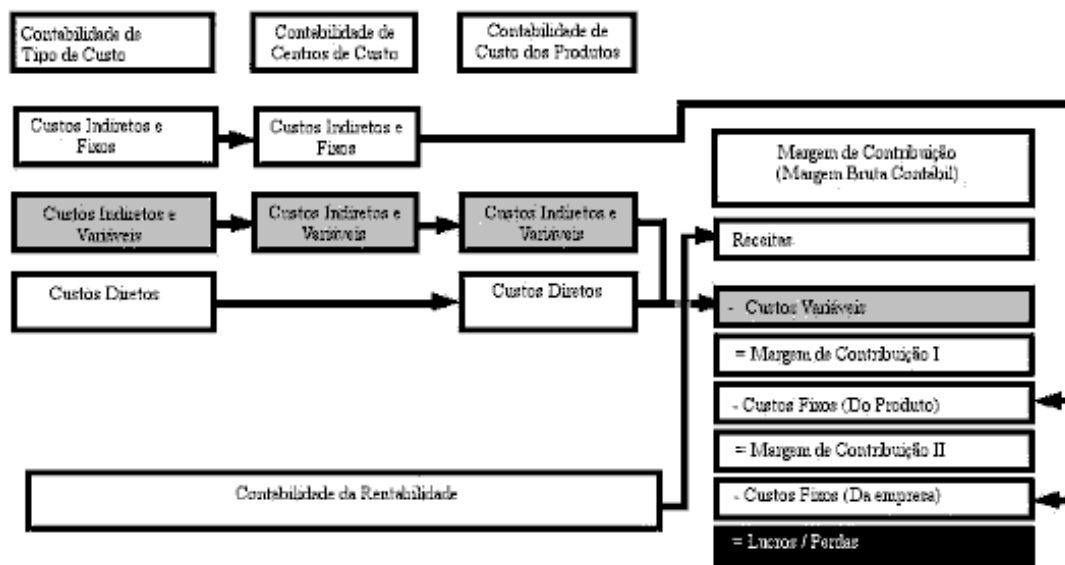


Figura 2: Estrutura básica do método GPK

Fonte: Adaptado de Friedl, Kupper e Pedell (2005).

Friedl, Kupper e Pedell (2005) comentaram que o método GPK, por utilizar o princípio do custeio marginal, aloca apenas os custos variáveis aos produtos o que possibilita fornecer informações próprias para decisões de curto prazo. Enquanto um método de custos ABC aloca os custos gerais de fabricação por atividades e processos, o GPK utiliza centros de custos. No entanto, a estrutura dos grupos de custos e direcionadores é similar. Na prática, segundo esses autores, o GPK pode ser expandido para distribuir também os custos fixos, o que frequentemente é feito; no entanto, ele continua a separar os custos fixos dos custos variáveis em seus relatórios.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Método, Tipo e Lógica da Pesquisa

Este trabalho foi desenvolvido com a proposta de apresentar respostas para o seguinte problema de pesquisa: **O uso de sistemas ERP e, em especial, do sistema SAP, que se apóiam em teorias e práticas desenvolvidas em outros países que não o Brasil, influencia as práticas dos profissionais da área contábil que atuam no Brasil?**

Para alcançar esse objetivo e levando-se em conta que a natureza deste trabalho é a de

entender o que as pessoas estão fazendo e pensando, o método qualitativo torna-se mais apropriado. Segundo Strauss e Corbin (1998), os métodos qualitativos são usados quando há necessidade de observar detalhes intrincados sobre fenômenos como sentimentos, processos de pensamento e emoções.

Desenvolveu-se então uma pesquisa qualitativa do tipo exploratória, que segundo Collis e Hussey (2005), é mais apropriado quando pouco se sabe sobre o fenômeno a ser estudado. O tipo de pesquisa exploratório, dessa forma, não tem o objetivo de testar teorias e hipóteses e apresentar respostas conclusivas, o objetivo é o de procurar por idéias, padrões, hipóteses, teorias, ou seja, trazer subsídios para que novas pesquisas possam ser realizadas sobre o assunto. A lógica aplicada foi a de uma pesquisa de cunho aplicado.

3.2 Fonte, Coleta e Análise dos Dados

Contatou-se sete profissionais que lidam diretamente com o módulo de controladoria do sistema SAP, todos experientes e que trabalham em empresas de grande porte. Sendo que dois desses usuários são consultores ligados a tecnologia da informação, um especializado em implantação e o outro especializado em problemas relacionados ao sistema após a sua implantação em empresas onde o ERP já está em funcionamento. Cinco profissionais são “usuários-chave” de CO, ou seja, contadores que usam o módulo de controladoria diariamente e se envolvem com problemas de controladoria. Para selecionar as pessoas relevantes para participar da pesquisa, utilizou-se o sistema de rede, segundo Bott (1976), que são todas ou algumas unidades sociais (indivíduos ou grupos), com as quais um indivíduo particular ou um grupo está em contato. Por meio da rede, os autores da pesquisa foram indicados por profissionais e pesquisadores dos temas sistemas de informação e contabilidade gerencial.

Os dados foram coletados por meio de entrevistas em profundidade, mediante o emprego de roteiro de entrevista previamente elaborado, contendo algumas perguntas fechadas visando a qualificação do respondente e perguntas predominantemente abertas. Segundo Zanelli (2002) os “bons entrevistadores são bons ouvintes e tem interesse profundo por pessoas. Possuem sensibilidade para com as necessidades dos atores na realidade pesquisada”. Por isso, as entrevistas foram realizadas em uma linguagem do dia-a-dia, sendo que essas conversas transcorreram naturalmente, como qualquer conversa informal em um ambiente de escritório.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS

As entrevistas foram realizadas no segundo semestre de 2009 e os dados coletados foram analisados por meio de Análise de Conteúdo, segundo esquema organizado por Perez (2006). Seguindo as orientações de Collis e Hussey (2005) utilizou-se também triangulação de dados, confrontando-se os pontos de vista dos consultores e dos usuários. A partir da leitura fluante das transcrições das entrevistas, primeiramente, destacaram-se os pontos relevantes indicados pelos entrevistados (unidades de registro), conforme indicado por Bardin (2006). Ainda de acordo com essa autora, pelo agrupamento dessas unidades de registro obtiveram-se 91 unidades de significado. Essas unidades foram posteriormente agrupadas, para a formação de 10 categorias (CAT) principais. No processamento dos dados coletados utilizou-se o software para pesquisa qualitativa NVIVO® V8, que auxiliou a formação das categorias indicadas no quadro 1.

Categoria	Nome
CAT01	Conhecimento Balanceado (Tecnologia e Contabilidade)
CAT02	Treinamento em Prática e Teoria
CAT03	<i>Habitus</i> contábil
CAT04	Complementação ou combinação com outros métodos ou artefatos
CAT05	Ação individual dos usuários-chave e rotina
CAT06	Interação com outros funcionários, consultores, colegas e gestores
CAT07	Autonomia para executar atividades e propor soluções
CAT08	Impactos do uso do método
CAT09	Lidando com as melhores-práticas
CAT10	Satisfação dos usuários-chave com ferramenta de trabalho

Quadro 1: Categorias identificadas na pesquisa

Os principais resultados obtidos pela análise qualitativa, realizada por meio de análise de conteúdo e triangulação, são expostos a seguir, organizados de acordo com os objetivos específicos:

Objetivo 1a: Verificar se os treinamentos e o conhecimento obtido de consultores e colegas possibilitam conhecer e interpretar conceitos, práticas e filosofias do método GPK.

Objetivo 1b: Verificar se o método GPK precisa de complementação ou combinação com outros métodos de contabilidade de custos e/ou outros artefatos de contabilidade gerencial.

Como foi exposto por Liang et al. (2007), durante os processos de implantação, utiliza-se o conceito de “multiplicadores de conhecimento”, onde espera-se que os profissionais que participaram das equipes de implantação “transfiram” o conhecimento obtido. Os dados parecem demonstrar que esse procedimento não estaria indo ao encontro desse objetivo, o que reforça as teorias de Collins (2001), Parente (2006) e Guzman e Machado (2006) e estar-se-ia favorecendo uma desfiguração de conhecimentos, ao longo de várias transmissões. A seguir, verificam-se trechos das entrevistas que evidenciam esse resultado:

Entrevistado Consultor 1: [o ideal é que todas as pessoas pudessem participar do projeto, mas evidentemente que a empresa continua com suas atividades no dia-a-dia, então... isso não é... cabível, né.]

Entrevistado Consultor 2: [Depende do grau de comprometimento desse *keyuser*.] [O *keyuser* precisa ser bem treinado e precisa estar bem comprometido com o sistema, com o projeto para poder ser, ter um bom resultado como multiplicador!]

Entrevistado Usuário 5: [Eu lamento não ter recebido um treinamento dentro da própria, do próprio SAP para trabalhar com essa ferramenta!] [Eu acho assim, que no momento em que você repassa um conhecimento, se perde muito da veracidade do, do conceito!]

Observa-se que se desenvolveu um acurado saber-prático, porém, pouco se demonstrou sobre conhecimento teórico sobre o método GPK. O próprio método GPK causa estranheza e os usuários costumam se referir ao método que usam como custo-padrão ou custeio por absorção. Embora a literatura comente que é interessante o uso de métodos combinados, o que se observou na pesquisa é que os usuários preferem implantar o módulo de controladoria do sistema SAP e fazer com que funcione. Observa-se que existe muito cuidado para não causar situações difíceis como debates e desentendimentos entre consultores e usuários. Não parece haver uma análise que leve em conta a situação estratégica da empresa, em especial, observa-se um receio para não dar conta das demandas.

Objetivo 2a: Verificar como os usuários-chave de CO interagem com outros funcionários, consultores, colegas e gestores sobre os aspectos técnicos (contábeis e tecnológicos) envolvendo o método GPK.

Objetivo 2b: Verificar qual é a autonomia dos usuários-chave de CO na execução de suas atividades, propor ações e expor seu trabalho individual.

Quando em trabalho de rotina, observa-se que os usuários-chave de CO realizam um trabalho extenso, analítico e que apesar de estar sob uma estrutura muito fechada, encontram formas para desenvolver formas flexíveis e personalizadas de análise. Observa-se ainda que existe uma relação de muita confiança entre consultores e usuários chave de CO , o que dispensa as teorias. Os usuários realizam então julgamentos de acordo com o conceito de Bourdieu de lógica-prática, ou seja, de acordo com os seus gostos e com o sentimento do que é o certo a se fazer.

Ao interagir com usuários de outras áreas, colegas, gestores, observa-se que os usuários fomentam uma integração de fato, reforçando a teoria de Strauss (2008) onde a interação ocorre apenas entre pessoas. Dessa forma, o sistema visto como uma estrutura de informações, favorece uma integração, mas a integração de fato ocorre com a ajuda do usuário-chave de CO. A seguir, verifica-se um trecho de entrevista que evidencia essa interação:

Entrevistado Usuário 4: [Eu acho que a grande mudança que têm que haver pelo menos nesse meio é a forma deles ensinarem SAP, estando num módulo integrado, de forma integrada! Não de forma desintegrada!]

Quanto a autonomia dos usuários-chave de CO, observou-se duas situações extremas: Para um entrevistado a autonomia para propor soluções e a interação com as áreas técnicas é muito alta. Para outro, praticamente não havia interação com as áreas técnicas. Em todas as entrevistas, relatou-se que existe uma interação muito baixa com a empresa desenvolvedora, a SAP. Como característica comum, relata-se a burocracia e os caminhos de muita dificuldade para ter acesso às áreas técnicas, que poderiam ajudar em situações de contingência ou de melhoria. Em alguns momentos, em nome da praticidade, soluções que afetam diretamente o trabalho do contador são impostas sem a possibilidade de um julgamento profissional. Essa situação reforça o entendimento de Porto de Albuquerque et al. (2008), ao dizerem que é difícil fazer com que os profissionais das áreas técnicas conversem com os profissionais das áreas sociais.

Objetivo 3a: Analisar impactos do uso do GPK.

Objetivo 3b: Avaliar o nível de satisfação dos usuários-chave do ponto de vista de uma ferramenta de trabalho.

Observou-se que não está havendo avanços se considerarmos apenas um ponto de vista contábil. Eventuais benefícios que o sistema GPK poderiam trazer não estariam se tornando uma realidade no Brasil. No entanto, os contadores estão conseguindo atuar e orientar os gestores antes do chamado “fechamento contábil”, enquanto ou antes as operações estão ocorrendo o que representa uma notável superação de um problema cultural que perseguia os profissionais da área contábil. Além disso, observa-se que as empresas estão dando mais ênfase para a contabilidade gerencial, embora existam dificuldades de entendimento sobre a contabilização que o método GPK produz entre outros profissionais da área contábil, como os

auditores. Observa-se que os usuários-chave de CO relatam tranquilidade na aplicação das melhores-práticas, no entanto, exige-se um trabalho especial muito difícil para lidar com essas melhores-práticas.

Não se observa, também, se a aplicação do método teria provocado mudanças significativas, como uma melhoria ou a criação de novos produtos e/ou serviços. Os usuários preferem relatar que houve uma melhoria nas próprias condições de trabalho. Isso vai ao encontro do chamado aprendizado de “circuito simples” de Argyris e Schon (1976). Observa-se também que esse não é um fator que atraia a atenção dos usuários-chave de CO. Entregar um bom trabalho seria mais importante do que obter retorno sobre que decisões foram tomadas ou o que foi feito com as informações que foram preparadas. A seguir, verifica-se trechos das entrevistas que evidenciam alguns desses impactos:

Entrevistado Consultor 1: [o que eu já vi é eles pegarem uma ineficiência forte dentro da empresa] [já consigo ter uma prévia da minha análise de rentabilidade porque ele já vai ter lá um custo de produto vendido pelo custo standard, então eu já consigo acompanhar as minhas vendas dentro do mês.]

Entrevistado Consultor 2: [E às vezes dá discussões muito grandes, né. Porque, "Nossa mãe, mas a minha conta de diferença de preço deu um valor absurdo, por quê é?" há, amigo, tá vendo este produto aqui ó? O standard dele tá dez e o real cento e cinquenta! Tem alguma coisa errada aí!]

Entrevistado Usuário 4: [Muitas auditorias falam que a gente tá fugindo do critério contábil!]

Quanto à satisfação, observa-se que os usuários-chave de CO, mesmo aqueles que experimentaram situações muito estressantes, relatam que estão muito satisfeitos com o sistema. Embora deixem claro que em alguns aspectos não estão satisfeitos. De fato, há que se considerar que são pessoas naturalmente dispostas a lidar com problemas e adotar soluções tecnológicas. Dizer que estariam insatisfeitas seria uma contradição ao próprio esforço pessoal. No entanto, observa-se que os usuários relataram satisfação não de uma forma a justificar os seus esforços, mas de uma maneira muito sincera e entusiasmada.

Portanto, observa-se que entre as várias dimensões relatados por Aguiar, Pace e Frezatti (2009), Seddon (1997) e DeLone e McLean (1992 e 2002) quanto a satisfação do usuário, é salutar considerar que a satisfação depende também da situação que se encontra o usuário. Nesta pesquisa observou-se que quando o usuário está em uma situação de rotina onde não necessita de ajuda de áreas mais técnicas, irá encontrar satisfação com facilidade. No entanto, quando o usuário estiver em uma situação onde gostaria de oferecer uma sugestão para enfrentar uma contingência ou quando enfrenta um problema em ambiente de emergência e não consegue agir e/ou chamar a atenção das áreas técnicas, encontrará insatisfação. Essa observação sugere que a possibilidade de agir é um fator muito importante para o usuário-chave de CO. A satisfação pessoal em poder realizar um bom trabalho parece ser mais importante do que a satisfação em saber se houve bons resultados para a empresa.

Da análise dos resultados obtidos nesta pesquisa, ao final da análise qualitativa, elaborou-se um “modelo decorrente de pesquisa” usando-se a mesma atitude parcimoniosa de De Lone e McLean (2002), no qual, demonstra-se as descobertas de uma forma muito simples. Sugere-se então, que as dez categorias que este estudo gerou, possuem algum tipo de relacionamento entre elas e, um possível esquema, ou modelo de relacionamento está indicado na figura 3 e comentado a seguir.

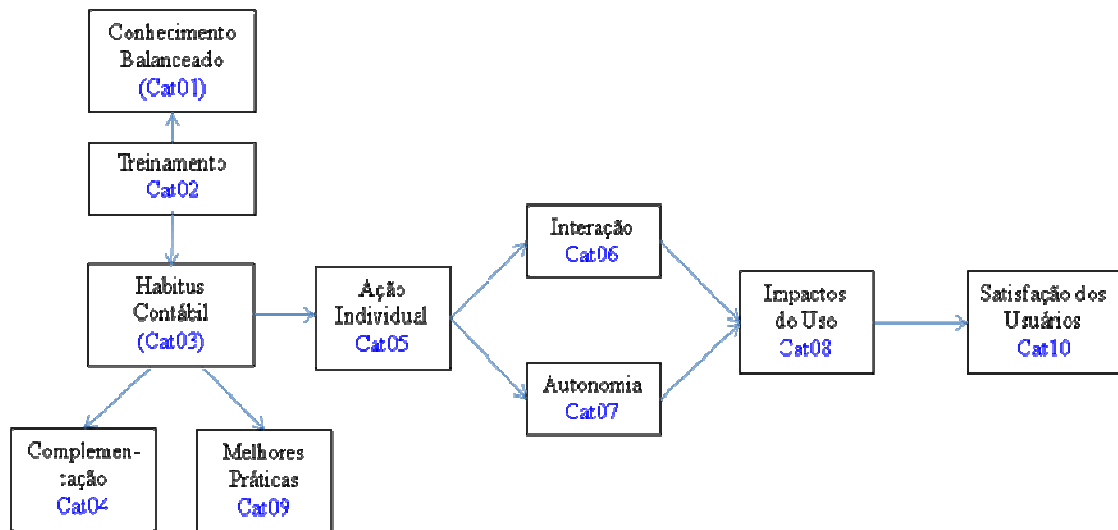


Figura 3: Modelo/Esquema decorrente da Pesquisa

Fonte: Os autores.

Quando em situação de rotina, a CAT01 (Conhecimento Balanceado entre Tecnologia e Contabilidade) e a CAT02 (Treinamento em Prática e Teoria), moldam a CAT03 (*habitus* contábil). A CAT09 (Lidando com as melhores-práticas) e a CAT04 (Complementação ou combinação com outros métodos ou artefatos) também ajudam a formar o *habitus* contábil, ou simplificada, o modo de agir dos contadores ou usuários-chave de CO, seus gostos e sua lógica prática. Essa ação é refletida em CAT05 (Ação individual dos usuários-chave e rotina) em seu trabalho solitário, no dia a dia e em CAT06 (Interação com outros funcionários, consultores, colegas e gestores). A partir de então, surge a CAT07 (Autonomia para executar atividades e propor soluções), que encontra a CAT10 (Satisfação dos usuários-chave à ferramenta de trabalho) antes da CAT08 (Impactos do uso do método).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo foi preparado com o intuito de dar resposta ao seguinte problema de pesquisa: **O uso de sistemas ERP e, em especial, do sistema SAP, que se apóiam em teorias e práticas desenvolvidas em outros países que não o Brasil, influencia as práticas dos profissionais da área contábil que atuam no Brasil?** Para a obtenção da resposta desenvolveu-se uma pesquisa de caráter qualitativa, exploratória e aplicada em que, realizaram-se entrevistas em profundidade seguidas de análise de conteúdo, com triangulação.

A pesquisa apresenta indícios de que existe uma necessidade de propagar os aspectos teóricos que envolvem o método GPK, possibilitando uma maior orientação sobre suas possibilidades. Para tal, é necessário um esforço para disponibilizar fácil acesso às teorias, ambientes que favoreçam o aprendizado e um maior interesse dos profissionais por essas teorias. No atual ambiente competitivo, é necessário que esse cuidado seja encarado com a mesma ou talvez até mais preocupação do que a que foi dispensada para a formação de uma estrutura técnica nos últimos anos.

A pesquisa confirma os teóricos ao constatar a necessidade do treinamento dos usuários no sistema ERP, de forma preventiva e que a interação (adaptação) do usuário com o sistema o leva de alguma forma a adaptar-se às mudanças determinadas pela introdução do novo sistema, quer seja pela integração, quer seja pela modularidade que ele apresenta.

Os resultados da pesquisa também indicam, que se por um lado, os profissionais da área contábil desenvolveram um conhecimento balanceado em contabilidade e tecnologia da informação, como havia sido previsto por Caglio (2002), por outro lado, os profissionais de sistemas e tecnologia de informação também passam a ter algum conhecimento do que é a realidade dos usuários e gestores das áreas de negócio (PEREZ, 2006). No entanto, cada área exige conhecimentos específicos. Os relatos demonstram que são necessárias pessoas altamente treinadas, de ambas as partes, para lidar com o sistema.

Dessa forma, este estudo é uma contribuição para diminuir a escassez de pesquisas relacionadas ao tema e para com a contabilidade gerencial em geral. Os resultados, analisados sob a ótica das Teorias Institucional, da Contingência, da Difusão, que são mais conhecidas no meio contábil e da Ação, das áreas de filosofia e a sociologia, possibilitaram responder o problema de forma positiva e atingir satisfatoriamente os objetivos específicos propostos inicialmente.

Por fim, a pesquisa possibilitou a identificação de indicativos sobre as práticas e sobre o que as pessoas relatam sobre o método, o que proporciona condições para que novas pesquisas sejam realizadas. Os resultados aqui apresentados são típicos da amostra estudada, portanto, não podem ser generalizados ou estendidos a outras áreas, contudo, podem ser usados como referência para empresas que utilizam ou pretendem usar o ERP da SAP, bem como, para elaboração de novas pesquisas. Em especial, como o método GPK está em uso em vários países, sugere-se que pesquisadores de outros países também realizem pesquisas qualitativas nos mesmos moldes aqui utilizados, o que fomentará um intercâmbio internacional. Sugere-se também, que este estudo seja continuado por meio de novas pesquisas que utilizem metodologia quantitativa, em que, o modelo da figura 3 poderá ser validado.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR, Andson Braga de; PACE, Eduardo Sérgio Ulrich; FREZATTI, Fábio. **Análise do inter-relacionamento das dimensões da estrutura de sistemas de controle gerencial: Um estudo piloto**. RAC-Eletrônica, Curitiba, v. 3, n. 1, art. 1, p. 1-21. Jan./Abr., 2009.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

ARGYRIS, C.; SCHON D. A. **Theory in practice: increasing professional effectiveness**. Londres: Jossey Bass, 1976.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2006.

BOTT, E. **Família e rede social**. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1976.

CAGLIO, A. **Accountants, from tradition to transition: The Impact of Enterprise Resource Planning Systems**. DIR, Research Division SDA BOCCONI, Working Paper No. 02-67. p. 02-67. 2002.

CARVALHO, J. V.; TINOCO, J. E. P. **Maximização de Resultados Econômicos em Empresas Industriais que Utilizam os Sistemas de Custeio e de Gestão ABC/ABM Combinados com o EVA**. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 4º, 2004, São Paulo, 2004.

COLLINS, H. M. **What is Tacit Knowledge?** London: Routledge. 2001.

- COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração: Um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- DAVENPORT, Thomas H. **Putting the enterprise into the enterprise system**. Harvard Business Review . 76N24 121(11). July-August 1998.
- DECOSTER, Sonia Rosa Arbues. **Aspectos Comportamentais no uso de Sistemas de Informação: um estudo em uma Organização Global**. Dissertação (Mestrado em Mestrado em Administração) - Universidade de São Paulo. 2008.
- DeLONE, W. H.; McLEAN, E. R. **Information systems success: the quest for the dependent variable**. Information Systems Research, 3(1), 60-95. 1992.
- DeLONE, W. H.; McLEAN, E. R. Information systems success revisited. **Proceedings of the International Conference on System Sciences**, Hawaii, United States, 35. 2002.
- DEITOS, Maria Lúcia. M. S. **A gestão da tecnologia da informação nas organizações de serviços contábeis**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília: CFC, ano XXXV, no. 158, p. 23-37, março/abril de 2006.
- DE ROCCHI, Carlos Antonio. Comparação das atuais doutrinas e práticas operativas da contabilidade de custos. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, V.27. N° 92, pp. 10-18, janeiro/março de 1998.
- DE ROCCHI, Carlos Antonio. **Transferência internacional de tecnologia contábil: um estudo comparativo numa perspectiva geográfico-temporal**. 345 f. Tese de doutorado - Pós-Graduação em Engenharia da Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.
- FETZNER, M. A. ; FREITAS, H. M. R. . O Processo de Mudança Individual na Implementação de TI. In: 6° CONTECSI, Congresso Internacional de Gestão de Tecnologia e Sistemas de Informação, 2009, São Paulo. **Anais do 6° CONTECSI**, 2009.
- FRIEDL, G.; KUPPER H.; PEDELL, B. Relevance added: Combining ABC with German cost accounting. **Strategic Finance** (June): 56-61. 2005.
- GUERREIRO, Reinaldo; Frezatti, Fábio; CASADO, Tânia. **Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da Psicologia, cultura organizacional e teoria institucional**. R. Cont. Fin – USP, São Paulo, Edição Comemorativa. p. 7-21. Setembro de 2006.
- GUZMAN, Gustavo; MACHADO, Milena. Transferindo o saber-prático: O caso de uma indústria bio-farmacêutica. In: **ENEGEP, XXVI, 2006**, Fortaleza, 2006.
- HALL, James A. **Accounting Information Systems**. 3. ed. Cincinnati-Ohio: South Western College Publishing, 2001.
- HOFFMAN, Thomas et al. **Wissenstransfer : Arbeitsforschung für die betriebliche Praxis**. (2006) Disp.em:
http://www.rkw.de/02_loesung/publikationen/PUB_Arbeit/WP_0601_Wissenstransfer.pdf Acesso em: 30 out. 2009.
- JOHNSON, T.H.; KAPLAN, R.S. **Relevance Lost**. Boston: Havard Business School Press, 1987.
- KILGER; PAMPEL; VIKAS. Chapter 0 in the 11Th edition of the german textbook, Flexible

Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung. **Management Accounting Quaterly**, Vol. 5 , N. 2. p. 85-104. Winter 2004.

KRUMWIEDE, Kip R.; SUESSMAIR, Augustin . Factors affecting the adoption, infusion, and perceived success of German cost accounting methods. In: **MANAGEMENT ACCOUNTING SECTION MEETING, 2006**, American Accounting Association, 2006.

LAUDON, Kenneth C; LAUDON, Jane P. **Sistemas de informações gerenciais**. 5. ed., Rio de Janeiro: Person Education do Brasil, 2004.

LIANG et al, Assimilation of enterprise systems: The effect of institutional pressures and the mediation role of top management. **MIS Quaterly**. Vol. 31 N.1, p. 59-87, March 2007.

LIMA, Marcelo Simão. 127 f. **Os Impactos da implementação de sistemas de gestão integrada nas relações de poder – Estudo de caso no setor alimentício** - Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração – CEPEAD, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2006.

MARKUS, M. Lynne; TANIS Cornelius. The Enterprise Systems Experience - From adoption to success, in R.W. Zmud, ed., **Framing the Domains of IT Research: Glimpsing the Future Through the Past**, Cincinnati, OH: Pinnaflex Educational. 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas. 2003.

MEZZARI, Fabrizio Carlo. **A Dinâmica dos Custos sob a ótica da cadeia de valor: O Desenvolvimento de um sistema para o aperfeiçoamento do processo decisório e da competitividade**. 139 f. Dissertação Mestrado Profissional em Administração, Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC, Florianópolis, 2007.

MUIR, Nancy; KIMBELL, Ian. **Discover SAP**. 1. ed. Boston, Bonn: Galileo Press, SAP Press, 2008.

O'BRIEN, J. A.; MARAKAS; G.M. **Administração de sistemas de informação: uma introdução**. São Paulo: McGraw Hill 2008.

PARENTE, Cristina . **Conceitos de mudança e aprendizagem organizacional – Contributos para a análise da produção de saberes**. **Sociologia, Problemas e Práticas**, Lisboa – Portugal, v. 50. p. 89-108. 2006.

PEREZ, Gilberto. **Adoção de Inovações Tecnológicas: Um Estudo Sobre o Uso de Sistemas de Informação na Área de Saúde**. 2007. 243 f. Tese (Doutorado) - Curso de Administração de Empresas, Departamento de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

PIGATTO, José Alexandre Magrini; LISBOA, Plácido Lázaro. Evolução e atual estado da contabilidade alemã. **Caderno de Estudos FIPECAFI**, São Paulo, Vol. N. 21. Maio a Agosto de 1999.

PLAUT AG Alemanha, Site Institucional. **Our success has a name**. Disponível em <http://www.plaut.com/cms/index.php?id=28&L=2>. Consulta em 30 mar 2009.

PLAUT, H.; BONIN, G.; VIKAS. A. **Grenzplankostenrechnung und Einzelkostenrechnung**. **Kostenrechnungpraxis Zeitschrift fur Controlling**, 1/88. P. 9-15. 1988.

PORTO DE ALBUQUERQUE, J.; SIMON, E. J.; WAHOFF, J.; ROLF, A. The Challenge of

Transdisciplinarity in Information Systems Research: Towards an Integrative Platform. In: Aileen Cater-Steel; Latif Al Hakim. (Org.). **Information Systems Research Methods, Epistemology and Applications**. Hershey, Pennsylvania: IGI Global, 2008.

RICCIO, Edson Luiz; PETERS, Marcos R. S. Ambiente virtual e flexibilidade: o impacto da tecnologia da informação sobre o sistema de informação contábil. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**. Ano I, n.2, julho de 1997. Disponível em http://www.tecsi.fea.usp.br/riccio/artigos/pdf/ambiente_virtual.pdf.

SCAPENS, Robert. W. Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, Sheffield, Review 38 . p. 1-30. 2006.

SEDDON, P. B. A respecification and extension of the DeLone and McLean model of IS success. **Information Systems Research**, 8(3), 240-253. 1997.

SHARMAN, Paul A.; VIKAS, Kurt. Lessons from German Cost Accounting. *Strategic Finance* (December): 28-35. 2004.

SOUZA, César Alexandre; ZWICKER, Ronaldo. Sistemas ERP: **Conceituação, ciclo de vida e estudos de casos comparados**. In: SOUZA, César Alexandre; SACCOL, Amarolinda Zalena (Org.) *Sistemas ERP no Brasil: Enterprise Resource Planning, Teoria e Casos*. São Paulo: Atlas. 2003.

STRAUSS Anselm L. **Continual permutations of action**. New Brunswick: AldineTransaction, 2008.

STRAUSS, Anselm; CORBIN, Juliet. *Pesquisa Qualitativa: Técnicas e procedimentos para o desenvolvimento de teoria fundamentada*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 1998.

VANDEBOSSCHE P.E.A.; WORTMAN J.C. Why accounting data models from research are not incorporated in ERP systems. In: **International REA (Resources, Events and Agents) Technology Workshop**, 2º., 2006, Fira - Ilhas Santorini, Grécia. IT University of Copenhagen, 2006.

ZANELLI, J. C. Pesquisa qualitativa em estudos de gestão de pessoas. **Revista Estudos em Psicologia (Natal)**. Ed. Da UGRN, v. 7, p.79-88, número especial. Natal, 2002.